



Consulta Vinculante Virtual – Proceso 45000000xxx

XX

RUC xxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada mediante **Proceso N.º 45000000xxx** en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, donde solicita a esta cartera la confirmación del criterio de que XXXXXXXX se encuentra exonerada de todos impuestos fiscales con respecto a sus objetos (libros impresos o digitales), sus publicaciones y sus actividades, siempre y cuando las mismas estén orientadas a la educación y a la difusión cultural.

Al respecto, señalan que su empresa tiene por finalidad la elaboración de objetos destinados a la educación y la difusión de la cultura, y como tal es proveedora de libros impresos y digitales. Prosigue indicando que, con los avances de la tecnología, se ha venido imponiendo la modalidad de libros virtuales o digitales, cuyo contenido y propósito es exactamente el mismo que la modalidad anterior de libros impresos, solo con variación de formato exterior, pues uno es impreso y el otro es digital, sin que implique variación o alteración alguna.

Indican que varias entidades educativas, a quienes está orientado su material, han optado por los formatos digitales para utilizarlos con sus alumnos, lo cual les ha llevado a suscribir convenios para el uso de tales libros digitales, de forma tal a facilitar el acceso a su contenido desde cualquier medio que estuviere autorizado (ordenadores, notebooks, Tablet, teléfonos celulares, etc.) los productos en proceso de elaboración que fueran expuestas precedentemente y que van a ser proveído por la editorial son los siguientes: a) textos digitales interactivos; b) gestor pedagógica de procesos educativos.

En la manifestación de sus derechos, invocan y transcriben los artículos 44 y 83 de la Constitución de la República, artículos 2º y 11 de la Ley N.º 24/1991 *Del fomento del libro*, artículo 100, numeral 1, inciso d), de la Ley N.º 6380/2019 *De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional*, artículo 56, numeral 2, del Anexo al Decreto N.º 3107/2019.

Con relación al Impuesto a la Renta Empresarial (**IRE**), indica que la Ley N.º 6380/2019 no hace mención específica de la exoneración de los libros en cualquiera de sus formatos que tengan por destino y finalidad la difusión cultural y la educación, salvo las relacionadas a las entidades, tales como asociaciones, fundaciones y similares, sin embargo, sostiene que el artículo 83 de la Carta Magna resulta clarísimo, al disponer en forma expresa que tales objetos y publicaciones destinados a los fines dispuestos por la misma no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales, lo cual no es otra cosa que una protección de rango superior que no admite limitaciones o restricciones, por lo que en ningún caso puede alterar el alcance y protección constitucional, ya que la inmunidad constitucional es objetiva y no subjetiva, con el propósito innegable de llegar a las personas sin ningún tipo de carga impositiva.

En tal sentido, resaltan que, por el orden de prelación de normas, la Constitución está por encima de todas las normas inferiores, por lo que su no inclusión dentro de las exoneraciones del artículo 25 de la Ley N.º 6380/2019 no implica que esta ley haya modificado, alterado o restringido la referida inmunidad constitucional.

Verificadas las documentaciones de respaldo, se acompaña al proceso virtual el escaneado de la Cédula de Identidad Civil perteneciente a XXXXXXXX, el escrito de consulta y el contrato suscripto entre XXXX y XXXX.

De la consulta planteada surge el siguiente análisis:

Consideraciones preliminares

Como punto de partida, resulta imperiosa la necesidad de aclarar a XXXX que, a partir de la vigencia de la Ley N.º 6380/2019 (artículo 153, numeral 5), se han excluido las exoneraciones y beneficios fiscales contemplados en la Ley N.º 24/1991, con la finalidad de generalizar la imposición atendiendo al principio constitucional de igualdad del tributo estatuido en el artículo 181 de la Constitución de la República.

Así las cosas, **se encuentran derogadas las exoneraciones y beneficios fiscales que contemplaba la Ley N.º 24/1991** en cuanto a la exención total de los impuestos que recaigan sobre todos los insumos que se



utilicen para las empresas editoras o impresoras que se dedican a la producción de libros amparados por la citada ley.

Con relación a la manifestación de la firma recurrente cuando alega que la Ley N.º 6380/2019 no hace mención específica de la exoneración de los libros en cualquiera de sus formatos que tengan por destino y finalidad la difusión cultural y la educación, y que aun así, en virtud del artículo 83 de la Ley Fundamental, deben estar exonerados, es importante mencionar que en virtud del artículo 179 de la Carta Magna, es privativo de la ley determinar los elementos de la obligación tributaria, lo que incluye las exoneraciones.

Además de lo anterior, es necesario recapitular que el artículo 83 de la Constitución de la República delega la reglamentación de dichas exoneraciones por medio de una ley, lo que se plasmó en la Ley de Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional, numerada en Ley N.º 6380/2019, por lo que esta cartera deja sentado que **la Ley N.º 6380/2019 ha dejado patente su entera sumisión al mandato constitucional en el sentido de promover el desarrollo cultural, expresando claramente qué actividades realizadas por las entidades educativas se encontrarán exoneradas**, así como también las condiciones que deben reunir las compras, donaciones o importaciones de bienes que tengan realmente valor significativo para la cultura y la educación.

Operaciones que se desprenden del contrato

Previo a este análisis, es importante determinar qué elementos servirán para el pronunciamiento de esta cartera, y para ello se procedió a la lectura del contrato adjunto, del cual se tornó necesario disgregar los tipos de actividades que se desprenden de él, que son:

- * Desarrollo y creación de RECURSOS EDUCATIVOS DIGITALES a fin de comercializarlos en el sector privado (CLÁUSULA XXXX), que según se desprende de la CLÁUSULA XXXX, numeral 1, inciso c, está a cargo de XXXX. Pero la aprobación, corrección y revisión de los RECURSOS está a cargo de XXXX (XXXX CLÁUSULA, numeral 2, inciso g).

- * La comercialización de los RECURSOS se realizará bajo la modalidad de suscripciones a ser pagadas por los clientes -instituciones educativas- (CLÁUSULA XXXX):

- Instituciones educativas que utilicen única y exclusivamente los RECURSOS EDUCATIVOS DIGITALES.

- Instituciones educativas que utilicen libros impresos en papel del Programa XXXX y los RECURSOS EDUCATIVOS DIGITALES.

Según la XXXX CLÁUSULA, numeral 2, inciso d, XXXXX lidera la operativa de comercialización de los RECURSOS con los clientes, y según la CLÁUSULA XXXX, es la encargada de la facturación y cobro a los clientes.

- * Desarrollo, creación y adaptación de la PLATAFORMA XXXXX (CLÁUSULA XXXX).

- * Entrega de libros y demás obras por parte de XXXX (CLÁUSULA XXXX).

- * El contrato de suscripción con los clientes será firmado por XXXX (CLÁUSULA XXXX y DÉCIMO XXXX, numeral 2, inciso j).

Impuesto a la Renta Empresarial

Efectuada la precisión que antecede, en lo que respecta al IRE, traemos a colación lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley N.º 6380/2019, el cual dispone que estarán gravadas las rentas, los beneficios o las ganancias de fuente paraguaya que provengan de todo tipo de actividades económicas, primarias, secundarias y terciarias, incluidas las agropecuarias, comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal.

A fin de determinar si la situación planteada por la recurrente genera una renta gravada, el análisis se debe dirigir a lo enunciado en el **artículo 25 de la Ley N.º 6380/2019**, del cual se advierte la exoneración de rentas:

- a) Provenientes de servicios de enseñanza inicial y preescolar, básica, media, técnica, terciaria, universitaria y de educación superior, prestados por personas o entidades reconocidas por el



Ministerio de Educación y Ciencias o por ley (numeral 1, inciso b), a lo cual no se enmarca el caso en consulta, ya que de conformidad a las manifestaciones de hecho y al contenido contractual, la recurrente no presta servicios de enseñanza ni se encuentra reconocida por la institución oficial que requiere.

b) Obtenidas por entidades dedicadas a actividades de bien social o interés público (numeral 2, inciso c), siempre que:

- i. Tenga fines lícitos;
- ii. No tenga propósito obtener lucro, beneficios monetarios o apreciables en dinero para repartir entre sus miembros;
- iii. El rendimiento se destine al cumplimiento de sus fines;
- iv. Esté destinado a la asistencia sanitaria, social o de beneficencia, instrucción científica, literaria, artística, de cultura física o de difusión cultural, defensa del medio ambiente y del ecosistema, promoción y defensa de derechos humanos.

Tal como se puede apreciar de las normas glosadas, se confirma que la recurrente no se encuentra inmersa en los supuestos que contemplan las franquicias, atendiendo a que:

a) Las exoneraciones previstas en el artículo 25, numeral 1, inciso b), de la Ley están direccionadas a las entidades que perciben rentas por sus servicios de enseñanza, y, sin embargo, la cuestión en consulta versa sobre la comercialización de los RECURSOS a entidades educativas, que si bien servirán posteriormente para la prestación de servicios de educación, con sobrada claridad su categorización no se enmarca como servicios de enseñanza.

b) Adicionalmente, la exoneración contemplada en el artículo 25, numeral 2, inciso c), de la Ley señala que procederá dicha franquicia solo respecto a las rentas obtenidas por asociaciones, federaciones, fundaciones y demás entidades similares con personería jurídica, lo que de entrada no se da en el caso en consulta, atendiendo a que la recurrente se encuentra constituida como una sociedad anónima, cuya naturaleza -además- persigue fines lucro, lo que no condice con la condición plasmada en esta disposición en el sentido de que no debe tener como propósito obtener lucro para repartir entre sus miembros.

En consecuencia, **las rentas obtenidas por la actividad de la recurrente no se encuentran exentas del IRE en la legislación tributaria paraguaya, por lo que los porcentajes que le corresponda a XXXXX sobre la facturación debidamente cobrada (CLÁUSULA XXXX) estará gravada por el citado impuesto.**

Impuesto al Valor Agregado

Es importante anotar que el **IVA** toma el tipo de actividad que realiza el contribuyente como elemento gravitante para el otorgamiento de las exoneraciones, prescindiendo del tipo de entidad que las ejecuta, por ello es que al partir de uno de los elementos de la obligación tributaria, que es el hecho generador, el artículo 80 de la Ley N.º 6380/2019 dispone que estarán gravados: la enajenación de bienes, prestación de servicios (excluidos los de carácter personal que se presten en relación dependencia) y la importación de bienes.

Al contrastar las exigencias legales con la situación planteada y respaldada por la recurrente a través del Contrato suscrito entre XXXXX y ella, se identifican diversas operaciones, las que fueron indicadas más arriba. Concretamente, y sin entrar a analizar la actividad desarrollada por XXXX, la actividad a cargo de la recurrente (XXXX) es la comercialización de los RECURSOS bajo la modalidad de suscripciones a ser pagadas por los clientes -instituciones educativas- (CLÁUSULA XXXXX).

En ese sentido, se desprenden dos tipos de actos:

- * Instituciones educativas (clientes) que utilicen única y exclusivamente los RECURSOS EDUCATIVOS DIGITALES que le serán puestos a disposición a efectos de ser visionados en línea desde un sitio de internet.
- * Instituciones educativas (clientes) que utilicen libros impresos en papel del Programa XXXX y los RECURSOS EDUCATIVOS DIGITALES.



De la descripción, se puede inferir que ambos actos comerciales se enmarcan en la figura de la enajenación.

Ahora, resulta pertinente analizar la cuestión de fondo traída a consideración respecto a las **exoneraciones** plasmadas en el artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019. En ese sentido, todas estas exoneraciones, valga el recordatorio, dejan fuera de su ámbito una gama amplia de situaciones que implica - en términos de ingresos- una renuncia fiscal para el Estado paraguayo. Por ello, en cuanto a la aplicación del citado artículo, como toda norma exceptiva, remarcamos su carácter taxativo y restricto; por tanto, **solo abarca los bienes, servicios o sujetos expresamente señalados por la Ley que establece la exención**, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se establezca para su procedencia.

Conforme a lo anterior, es sumamente importante traer a colación lo que textualmente señala el inciso d) del numeral 1 del artículo 100 de la Ley N.º 6380/2019, que reza: *Estarán exoneradas del presente impuesto las enajenaciones de: [...] d) Libros y periódicos, publicados en papel o por medio electrónico [...]* (Subraya por fuera del texto original).

Como se desprende de la lectura de lo transcrito en el párrafo anterior y de la exégesis de todos los dispositivos señalados hasta aquí, categóricamente la exoneración plasmada en estos incisos está relacionada con la figura de «enajenación». Se infiere entonces que, en el caso de la exoneración respecto a la **enajenación de los libros**, el beneficio fiscal se enmarca dentro del ámbito de la «**enajenación**» y puede abarcar, v.g., tanto libros distribuidos a título oneroso de forma física o mediante descarga o visionado en línea desde un sitio de Internet como los libros de formato electrónico que pueden consultar los consumidores finales desde un ordenador, un teléfono inteligente, un lector de libros electrónicos o cualquier otro sistema de lectura.

Conclusión

Con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que:

a) En virtud del artículo 153, numeral 5, de la Ley N.º 6380/2019, se encuentran sin vigencia las exoneraciones y beneficios fiscales contemplados en la Ley N.º 24/1991, en cuanto a la exención total de los impuestos que recaigan sobre todos los insumos que se utilicen para las empresas editoras o impresoras que se dedican a la producción de libros amparados por la citada ley.

b) A tenor de las exoneraciones contempladas en el artículo 25 de la Ley N.º 6380/2019, las rentas obtenidas por la actividad de la recurrente no se encuentran exentas del IRE, por lo que los porcentajes que le corresponda a XXXXX sobre la facturación debidamente cobrada (CLÁUSULA XXXX) estará gravada por el citado impuesto.

c) La enajenación de libros en formato papel o que comprenda la descarga o su visión en línea desde un sitio de internet, así como los libros de formato electrónico que pueden consultar los consumidores finales de un ordenador, se encuentra exonerada del IVA, en virtud del artículo 100, numeral 1, inciso d), de la Ley N.º 6380/2019.

Se aclara que el presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que esta cartera se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos que lo motivaron.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N.º 125/1991.

Respetuosamente,

ÁGUEDA CARDOZO LOVERA, *Dictaminante*
Departamento de Elaboración e
Interpretación de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT M., *Director*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Departamento de Elaboración e
Interpretación de Normas Tributarias

ÓSCAR ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*
Subsecretaría de Estado de Tributación